

# 特殊法人会計と監査

大 野 浩

1. 序
2. 特殊法人会計と財産目録
3. 特殊法人と監査
4. 結 語

## 1. 序

昭和56年にはじまる臨時行政調査会の第一次答申から、昭和57年2月の第二次答申、同7月の第三次答申（基本提言）同58年3月の最終答申にいたるまで、終始一貫してその対象となった事業の一として公企業に係わる問題がある。

公企業の最大の課題として、国鉄、電電、専売の経営形態の改組が提起され、電電、専売公社の株式会社化が具体化されてきたのである。

かかる経営形態の改組は、民間資本の導入による社会資本の充実、補助金、助成金等費用負担方式から、資本拠出方式への転換による公正なる料金負担原則の確立と企業経営の活性化を指向するものである。経営形態の改組すなわち、資本結合方式における第三セクター化は、行政等における公共性概念の多様化と拡大化にともなう機能分化に対峙したものであって、「第三セクターの混合企業は、本来、公共部門が担当すべき領域への民間部門の導入ないし進出であって、その逆ではない。第三セクター方式をとった第一の理由は公共部門の資金不足を民間資金の導入によってカバーすることである。第二は、民間部門の経営能力、企業性をとり入れることにより公共部門の非能率や官僚性の弊害を克服できる」<sup>(1)</sup>

当該稿は、公私混合資本結合企業としての第三セクター事業(地方公社等)における会計及び監査の問題に焦点を合せ論究する。

〔注〕

- (1) 遠山嘉博「第三セクター」『公益事業研究』第27巻1号, 47頁。

## 2. 特殊法人会計と財産目録

第三セクターは一般に公私混合資本結合方式をとる企業である。かかる公私混合資本結合方式に起因する会計問題は、例えば「特殊法人会計処理に関する研究結果報告書」——行政管理庁(現総務庁)行政監察局——昭和59年6月26日——において、指摘された事項、又臨時行政調査会第四部会報告——特殊法人等及び現業等の在り方(58年1月17日)——「監査、経営診断、経営の公開等」における提言においてみると、会計処理の標準化、経営の公開、監査の充実を指向し、公私的資本の受委託責任に対峙した社会的責任の付託に答えるべき体制の確立を指向したものである。

かかる会計及び監査に係わる問題のうち、特殊法人会計における財務諸表体系と会計についてみると、「特殊法人は、一部の例外を除き、その設置根拠法令等によって毎事業年度、貸借対照表、損益計算書及び財産目録のすべてを作成するよう義務付けられており……<sup>(1)</sup>」と規定され、財務諸表の一として財産目録の作成が義務付けられているのである。

財務諸表体系における財産目録は「会計帳簿にもとづく組織的な損益計算制度をもたない初期の時代において、純財産額の増減から損益を計算しようとしたところから生じたのである。そのような内部的必要から考えられた財産目録計算が、後にはそこに表示される財産計算の内容が、債権者の担保財産の意味をもつものと考えられるようになり、企業債権者の立場を保護することが必要視されるや、財産目録計算制度が法制化され、一般化するにいたったのである」と述べられるごとく、純財産増加説の下における利益計算構造内に位置付けられ、純財産在高一覧表としても機能したのである、すなわち、組織的且継続的な記録計算システムの未導入の段階における利益計算は、純財産額の増減変化をもって、利益計算を行い、損益の期間的限定計算を時

点的計算手続により算定されたのである。それ故に、財産目録は財務諸表上財産額の時点的表示として重要な意味を有し、且つその表示は現実的純財産額として認識されたのである。

かかる思考は、静態会計論思考の支配的な環境の下において論理性を帯び、財産目録の利益計算機能として位置付けられ、しかるのち、担保力表示として債権者保護機能が認識されるに至ったのである。しかし、静態会計論的利益計算構造は、企業の継続性、株式会社制度の導入、期間損益計算等諸与件との関連の下に、「純財産」額を基本とする利益計算構造は、「純財産」額の評価、客観性及び真実性において、認識及び測定における統一性を欠き、財産計算による利益計算構造の根幹を覆すこととなったのである。ここに財産目録の利益計算機能及び債権者保護機能が実質的に形骸化することとなったのである。かかる事情は、例えば今時、株式会社化が決定した専売公社における財産目録及び貸借対照表を具体的に比較することにより、その形式が同一であることが明白となる<sup>(3)</sup>。

動態会計論の下における資産性の認識は、「財産価値物」としての純財産額の認識から、投下資金量又は回収計算構造内における未回収在高として認識され、ここに資産の価値性と投下資本量における相関関係を統一的に把握することが困難となってきたのである。かかる静態会計思考から動態会計思考への転換は、財務計算構造における財産目録それ自体の機能において、変化をよぎなくされ、継続企業の下における財産目録による利益計算機能は形骸化すると同時に、財産価値性に基盤を置く債権者保護機能においても名目化することとなったのである。ここに企業の財務情報の公開体系における財産目録は、動態会計思考の下において期間損益計算体系内における地位を消失することとなったのである。

企業の情報公開と財務体系との関連において、財産目録は期間損益計算に主意のおかれる財務諸表体系内において、「財産目録は、その内容が貸借対照表及び付属明細書によって公開されること、一般に公正妥当を認められる企業会計の基準において、既に財務諸表の体系から除かれていること等の理由により、廃止する方向で検討する必要がある<sup>(4)</sup>」と述べられるごとく、財産目録それ自体利益計算及び債権者保護機能における独自性を喪失することとな

(5)  
ったのである。

企業の継続性の下における会計思考と特殊法人会計における財産目録の作成義務は、貸借対照表の二重公開を規定するにすぎないのである。静態会計思考の下における財務諸表体系に占める財産目録の地位は、動態会計思考への転換と同時に、本源的機能を消失することとなり、情報公開体系枠外に位置付けられることとなったのである。

### 〔注〕

- (1) 特殊法人の会計処理等に関する研究結果報告書」総論。

公益法人会計基準等、一般原則、公益法人は次に掲げる原則に従って、予算書、会計帳簿及び計算書類（収支計算書、貸借対照表及び財産目録をいう）を作成しなければならない。

- (2) 渡辺 進「財産目録」『会計学辞典』450頁。

- (3) 昭和57年度政府関係機関決算書による。

## 昭和57年度 日本専売公社

### 財産目録（昭和58年3月31日現在）

摘 要		金 額	
内 訳	数 量	金 額(円)	(円)
(資 産 の 部)			
当 座 資 産			
預 金 現 金			297,250,869,362
売 掛 金			12,208,448,691
たばこ事業収入		266,860,400	
塩 事 業 収 入		11,941,588,291	
未 収 金			3,708,177
前 払 金			19,707,629,536
当 座 資 産 合 計			329,170,655,766
た な 卸 資 産			
製 造 た ば こ	26,577,490,306本		58,686,783,636
業 た ば こ	537,994,011kg		1,018,196,754,236
たばこ用巻紙	404,575巻		1,006,240,514
塩	347,747,036kg		6,228,039,083
仕 掛 品			9,600,391,633
製 造 たばこ仕掛品		5,716,482,578	
業たばこ加工仕掛品		223,444,711	
緩和刻製造仕掛品		116,518,942	
シートたばこ製造仕掛品		13,209,808	

摘 要			金 額 (円)
内 訳	数 量	金 額(円)	
材料品製造仕掛品		44,919,989	
機械製作仕掛品		3,485,815,605	
材 料 品			14,845,719,788
貯 蔵 品			10,352,716,082
た な 卸 資 産 合 計			1,118,916,644,972
固 定 資 産			
有 形 固 定 資 産			
建 物	m <sup>2</sup>		172,186,709,955
事 務 所	604,395	30,634,364,496	
工 場	1,682,904	63,100,331,439	
倉 庫	1,655,595	54,258,747,643	
そ の 他 建 物	1,168,356	58,539,376,860	
小 計		206,532,820,438	
減 価 償 却 累 計 額		34,346,110,483	
構 築 物		13,820,482,516	8,264,063,236
減 価 償 却 累 計 額		5,556,419,280	
機 械 及 装 置			128,764,811,638
た ば こ 製 造 用		274,513,706,044	
材 料 品 製 造 用		2,625,542,917	
機 械 製 作 用		5,221,334,833	
そ の 他		95,296,448,765	
小 計		377,657,032,559	
減 価 償 却 累 計 額		248,892,220,921	
器 具 及 備 品		15,345,792,118	5,319,243,186
減 価 償 却 累 計 額		10,026,548,932	
車 両 船 舶 及 運 搬 具			1,035,647,236
自 動 車	2,424台	2,096,067,815	
そ の 他		172,569,200	
小 計		2,268,637,015	
減 価 償 却 累 計 額		1,232,989,779	
土 地	11,022,294m <sup>2</sup>		77,682,555,504
建 設 仮 勘 定			12,079,551,621
有 形 固 定 資 産 合 計			405,332,582,376
投 資			
関 係 会 社 株 式	1,003,240株		707,000,000
投 資 合 計			707,000,000
そ の 他 の 資 産			
敷 金 及 保 証 金			272,255,285
そ の 他 の 資 産 合 計			272,255,285
固 定 資 産 合 計			406,311,837,661
無 形 資 産			
施 設 使 用 権			1,583,792,475

摘 内 訳	要		金 額 (円)
	数 量	金 額(円)	
そ の 他			1,510,376
無 形 資 産 合 計			1,585,302,851
資 産 合 計			1,855,984,441,250
(負 債 の 部)			
流 動 負 債			
未 納 専 売 納 付 金			765,132,777,707
未 払 金			1,623,451,572
流 動 負 債 合 計			766,756,229,279
負 債 合 計			766,756,229,279
差 引 純 財 産			1,089,228,211,971

貸 借 対 照 表  
(昭和58年 3 月31日現在)

資 産 の 部		金 額 (円)	
摘 要			
I 当 座 資 産			
1 預 金 現 金	297,250,869,362		
2 売 掛 金	12,208,448,691		
3 未 収 金	3,708,177		
4 前 払 金	19,707,629,536		
当 座 資 産 合 計			329,170,655,766
II た な 卸 資 産			
1 製 造 た ば こ	58,686,783,636		
2 葉 た ば こ	1,018,196,754,236		
3 た ば こ 用 巻 紙	1,006,240,514		
4 塩	6,228,039,083		
5 仕 掛 品	9,600,391,633		
6 材 料 品	14,845,719,788		
7 貯 蔵 品	10,352,716,082		
た な 卸 資 産 合 計			1,118,916,644,972
III 固 定 資 産			
1 有 形 固 定 資 産			
(1) 建 物	206,532,820,438		
減 価 償 却 累 計 額	34,346,110,483		172,186,709,955
(2) 構 造 物	13,820,482,516		
減 価 償 却 累 計 額	5,556,419,280		8,264,063,236
(3) 機 械 及 装 置	377,657,032,559		
減 価 償 却 累 計 額	248,892,220,921		128,764,811,638
(4) 器 具 及 備 品	15,345,792,118		
減 価 償 却 累 計 額	10,026,548,932		5,319,243,186
(5) 車 両 船 舶 及 運 搬 具	2,268,637,015		
減 価 償 却 累 計 額	1,232,989,779		1,035,647,236
(6) 土 地			77,682,555,504
(7) 建 設 仮 勘 定			12,079,551,621
有 形 固 定 資 産 合 計			405,332,582,376
2 投 資			
(1) 関 係 会 社 株 式	707,000,000		
投 資 合 計			707,000,000
3 そ の 他 の 資 産			
(1) 敷 金 及 保 証 金	272,255,285		
そ の 他 の 資 産 合 計			272,255,285
固 定 資 産 合 計			406,311,837,661
IV 無 形 資 産			
1 施 設 使 用 権	1,583,792,475		
2 そ の 他	1,510,376		
無 形 資 産 合 計			1,585,302,851
資 産 合 計			1,855,984,441,250

法令等によって毎事業年度、貸借対照表、損益計算書及び財産目録すべてを作成するよう義務付けられている。但し、貸借対照表と財産目録は同一数値により構成され、現行会計理論においては、継続企業を前提とする場合、財産目録の機能性に問題が存するのである……筆者

負 債 ・ 資 本 の 部		
摘 要	金	額 (円)
V 流 動 負 債		
1 未 納 專 売 納 付 金	765,132,777,707	
2 未 払 金	1,623,451,572	
流 動 負 債 合 計		766,756,229,279
VI 資 本		766,756,229,276
1 資 本 金	23,259,792,077	
2 資 本 積 立 金	12,646,019,073	
3 利 益 積 立 金	938,269,465,059	
資 本 金 合 計		974,175,276,209
VII 当 期 利 益		
1 当 期 純 利 益		115,052,935,762
資 本 合 計		1,089,228,211,971
負 債 及 び 資 本 合 計		1,855,984,441,250



昭和57年度 日本電信電話公社  
財産目録 (昭和58年3月31日現在)

摘 要		金 額
内 訳	数 量	金 額 (円)
(資 産 の 部)		
1 流 動 資 産		
現 預 金		225,316,444
預 託 金		192,308,052,668
預 金		12,515,358,166
未 着 資 金		60,943,457,457
未 収 金		155,271,172,121
仮 払 金		71,049,930,858
有 価 証 券		0
整 理 品		24,214,060,813
貯 蔵 品		32,301,672,615
積 送 品		13,054,642,618
供 給 材 料		95,881,813,385
流 動 資 産 合 計		657,765,477,145
2 固 定 資 産		
電 気 通 信 機 械 施 設		3,238,206,204,860
電 信 機 械 設 備	124,514,911,392	
テータ通信機械設備	448,386,577,815	
無線電信機械設備	10,577,940,103	
市内電話機械設備	2,339,996,062,666	
加入電話宅内設備	1,470,613,872,780	
公衆電話設備	161,770,236,006	
小 計	291,766,803,982	
減価償却累計額	198,034,982,404	
未 完 成 施 設	450,789,919,201	450,789,919,201
有形固定資産合計	17,941,314,088,598	
減価償却累計額	8,637,568,598,788	
差引純有形固定資産額		9,303,745,489,810
無 形 固 定 資 産		226,859,958,126
固 定 資 産 合 計		9,530,605,447,936
3 繰 延 資 金		
債 券 発 行 差 損		39,576,864,000
財 産 臨 時 損 失		0
繰 延 資 産 合 計		39,576,864,000
4 そ の 他 の 資 産		
出 資 勘 定		5,738,869,000
需 給 調 整 資 金		3,856,025,051
債 券		0
そ の 他 の 資 金		3,856,025,051
物 品 価 額 調 整 勘 定		1
未 整 理 資 産		11,281,556,865
その他の資産合計		20,876,450,916
資 産 合 計		10,248,824,239,997
(負 債 の 部)		
1 流 動 負 債		

摘 要		金 額	
内 訳	数 量	金 額(円)	(円)
構内交換電話設備		56,441,194,237	
市外電話機械設備		604,136,301,104	
伝送無線機械設備		1,807,317,027,193	
電力設備		511,903,611,855	
小 計		7,535,657,735,151	
減価償却累計額		4,297,451,530,291	
電気通信線路施設	m		3,600,347,624,101
市内線路設備	延長 1,049,957,387	3,251,925,623,353	
市外線路設備	延長 125,933,613	807,989,026,471	
土木設備		3,208,529,339,277	
小 計		7,268,443,989,101	
減価償却累計額		3,668,096,365,000	
土地	33,092,445.67m <sup>2</sup>	448,508,629,723	448,508,629,723
建物及び工作物			1,472,161,290,347
建物	延 16,257,581.67m <sup>2</sup>	1,401,429,924,190	
工作物		544,717,087,250	
小 計		1,946,147,011,440	
減価償却累計額		473,985,721,093	
諸 施 設			93,731,821,578
船舶	5隻 6,210.77T	10,165,230,069	
機械器具		233,709,291,228	
車両	27,620台	47,892,282,685	
一時借入金			0
未払金			267,535,697,107
仮受金			58,357,690,501
災害準備金			0
流動負債合計			325,993,387,608
2 固定負債			
電話設備負担金			1,738,849,000
電信電話債券			5,273,775,320,307
受益者債券			2,553,812,805,000
政府保証債券			12,525,200,000
政府引受債券			623,232,500,000
公募特別債券			1,041,135,000,000
非公募特別債券			842,239,700,000
外貨債券			200,830,115,307
借入金			20,000,000,000
固定負債合計			5,295,514,169,307
3 その他の負債			
物品価額調整勘定			5,765,985,401
未整理負債			8,742,266,229
その他の負債合計			14,508,251,630
負債合計			5,635,915,808,545
正 味 財 産			4,612,908,431,452

(昭和58年3月31日現在)

2. 「財政運営に必要な財源の確保を図るための特別措置に関する法律」に基づき臨時かつ特例的に納付する臨時国庫納付金総額 480,000,000,000円のうち当年度納付額 120,000,000,000円は全額資本支出充当積立金を減額して整理した。

なお、昭和58年度においては「昭和58年度の財政運営に必要な財源の確保を図るための特別措置に関する法律」に基づき59年度分 120,000,000,000円を繰り上げ合計 240,000,000,000円を納付することとされている。

負債・資本の部			
勘定科目		金額(円)	
流動負債	借入金		0
一時借入	金		267,535,697,107
未払受金	金		58,357,690,501
仮災害準備金	金		0
流動負債合計			325,893,387,608
固定負債	借入金		
電話設備負担金	金		1,738,849,000
電信電話債券	金		5,273,775,320,307
受益者債券	金		2,553,812,805,000
政府保証債券	金		12,525,200,000
政府引受債券	金		623,232,500,000
政公募特別債券	金		1,041,135,000,000
非公募特別債券	金		842,239,700,000
外貨債券	金		200,830,115,307
借入金	金		20,000,000,000
固定負債合計			5,295,514,169,307
その他の負債	勘定負債		
その他の負債	勘定負債		5,765,985,401
未整理負債	勘定負債		8,742,266,229
その他の負債合計			14,508,251,630
資本勘定	定資本		
資本金	金		18,847,581,775
固有資本	金		18,237,581,775
追加資本	金		610,000,000
資本剰余金	金		2,383,074,157,659
固定資産再評価積立金	金		144,959,513,144
固定資産贈与剰余金	金		10,043,936,045
設備負担金	金		2,223,889,567,048
その他の資本剰余金	金		4,171,141,422
利益剰余金	金		2,210,986,692,018
資本支出充当積立金	金		2,210,986,692,018
資本勘定合計			4,612,908,431,452
合計			10,248,824,239,997

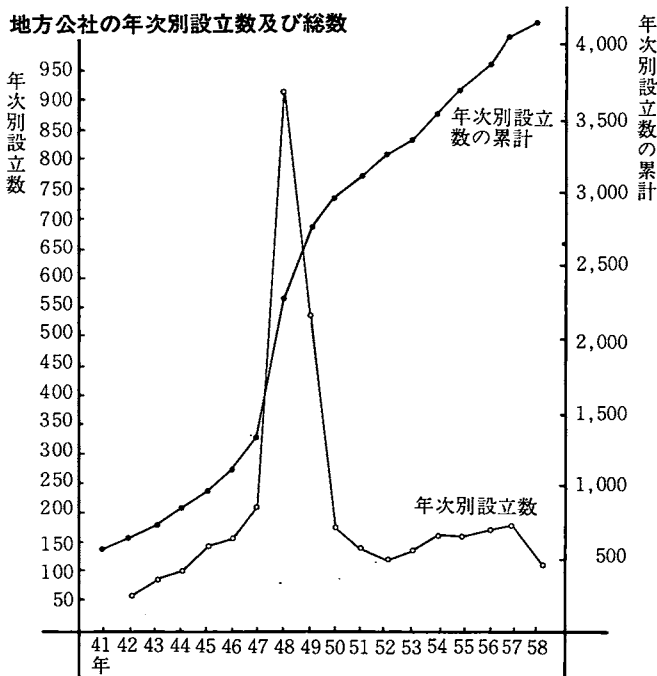
3. 電信電話債券のうち外貨債券を決算時の為替相場で評価すると次のとおりである。  
 貸借対照表計上額 (925,000,000 スイスフラン、250,000,000 米ドル、200,000,000 独マルク)  
 決算時の為替相場による円換算額  
 200,830,115,307円  
 187,564,250,000円  
 13,265,865,307円

- (4) 「特殊法人の会計処理等に関する研究結果報告書」  
 (5) 拙稿「特殊会社と資本金——電電・専売に関連して——」『公営評論』第29巻  
 9号(1984年9月)参照。

### 3. 特殊法人と監査

昭和48年2月13日、閣議決定の「経済社会基本計画」において、「社会資本を充実するための基本的方策」において「社会資本を緊急に整備する必要があること、民間の社会資本分野への進出意欲が高まりつつあること等にかんがみ——公共投資を拡充するほか、民間の能力と資金をこの分野において積極的に活用する必要がある。この場合、純民間企業を活用するのみならず、事業の公共性を確保する必要があるとき、または多大の初期投資の懐妊期間が長い事業等に対し、企業に投資決意を行わせるため必要があるとき、公的主体がその経営に参画する公私共同企業、いわゆる第三セクターの活用をはかることとする<sup>(1)</sup>と述べられる基本思考においてみるごとく、社会資本の充

第1図 地方公社の年次別設立数及び総数



第1表 地方公社の年次別設立数

形 態 年 次	民法法人		株式 会社	有限 会社	住宅供 給公社	道 路 公社社	土地開 発公社	合 計
	財団 法人	社団 法人						
昭和41まで	278	72	162	5	53	—	—	570
42	43	9	8	—	—	—	—	60
43	54	17	10	1	1	—	—	83
44	62	18	21	—	1	—	—	102
45	96	29	21	—	—	2	—	148
46	99	24	19	—	—	14	—	156
47	118	32	17	1	—	7	36	211
48	98	15	25	1	—	2	779	920
49	91	33	11	1	—	3	400	539
50	86	16	19	1	1	2	52	177
51	104	9	12	1	—	1	16	143
52	81	9	19	—	—	1	16	126
53	93	10	22	1	—	—	17	143
54	109	4	26	—	—	—	20	126
55	99	17	31	—	—	—	13	159
56	116	9	22	1	—	1	23	160
57	136	9	25	—	—	—	17	187
58	76	6	14	—	—	—	22	118
59	—	—	—	—	—	—	—	—
計	1,839	338	484	13	56	33	1,411	4,174

地方公社の年次別設立数は第1表のとおりである。昭和47年から昭和49年の3年間に1,670公社が設立されており、これは全公社（4,174公社）の40.0%に当たる。

その中心となったものは、「公有地の拡大の推進に関する法律」の施行（昭和47年）に伴う、土地開発公社の新規設立、若しくは従来からあった開発公社等の土地開発公社への組織変更である（昭和47～49年設立数 1,215）。

土地開発公社外の公社についてみると、まず民法法人は毎年100公社前後が設立されている。

商法法人（株式会社、有限会社）も毎年約20公社が設立されている。

地方住宅供給公社は、昭和40年に「地方住宅供給公社法」が施行された時点で設立されたものがほとんどであり、その後の設立はごくわずかである。

地方道路公社の場合は、「地方道路公社法」が施行された昭和45年から数年間に設立されたものがほとんどである。

地方公社総覧 8～9頁

実を指向し、地域開発の事業主体として民間資金と経営能力の積極的な導入を推進する方策として、第三セクターが組織されたのである。<sup>(2)</sup>かかる思考は昭和50年代中後半に至り、行政需要の拡大化と多様化、それに伴う財政負担の肥大化、硬直化による巨額な財政赤字の解消策の一環としての行政改革の一方策として展開することとなったのである。

地方公社等の年次別設立数及び法人の形態別設立数を示すと、次の通りである。

第2表 地方公社の法人形態別設立数

区分	地方公社総数	民 法 法 人			株 式 有 限 公 司	特 別 法 人	住宅公 給公社	道 路 公 社	土地開 発公社	小 計
		財 団 法 人	社 団 法 人	小 計						
都 道 府 県	1,296 (100.0)	805 (62.1)	241 (18.6)	1,046 (80.7)	125 ( 9.6)	1 ( 0.1)	47 ( 3.6)	32 ( 2.5)	45 ( 3.5)	124 ( 9.6)
指 定 都 市	230 (100.0)	147 (63.9)	5 ( 2.2)	152 (66.1)	58 (25.2)	1 ( 0.4)	8 ( 3.5)	1 ( 0.4)	10 ( 4.4)	19 ( 8.3)
市町村	2,648 (100.0)	887 (33.5)	92 ( 3.5)	979 (37.0)	301 (11.4)	11 ( 0.4)	1 ( 0.0)	—	1,357 (51.2)	1,357 (51.2)
計	4,174 (100.0)	1,839 (44.1)	338 ( 8.1)	2,177 (52.2)	484 (11.6)	13 ( 0.3)	56 ( 1.3)	33 ( 0.8)	1,411 (33.8)	1,500 (35.9)

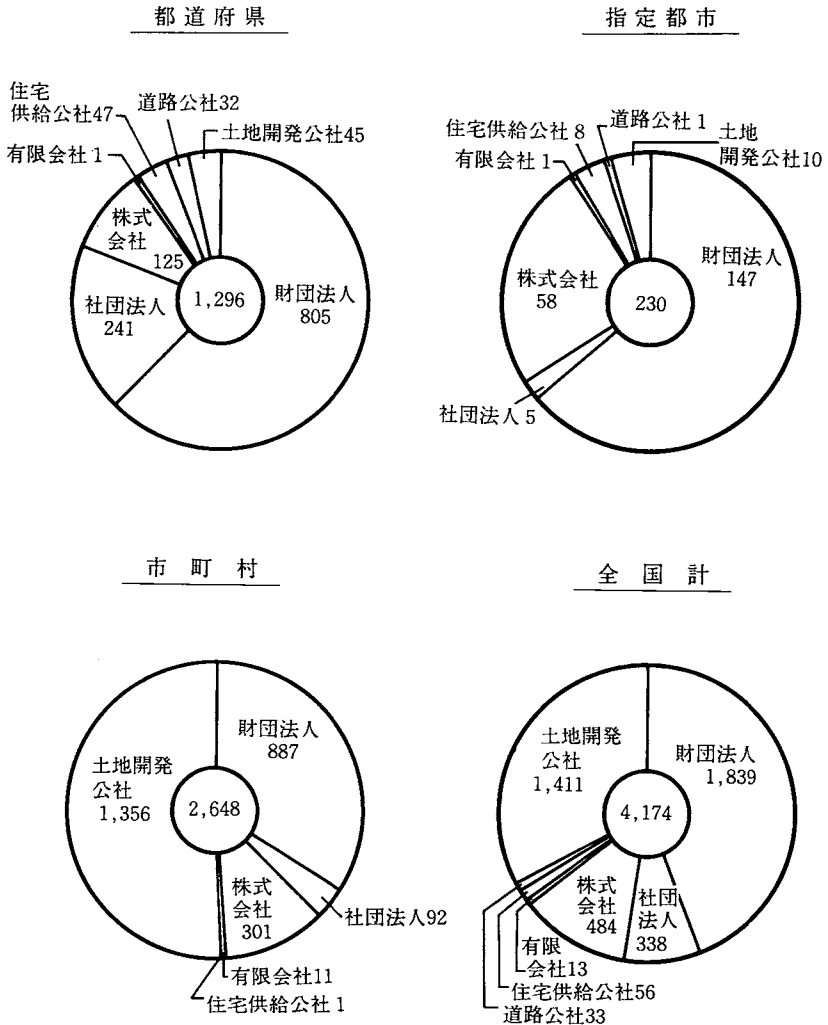
(注)

( ) 内は構成比 (%) である。

地方公社 4,174のうち、民法法人の形態をとるものが 2,177公社(財団法人 1,839, 44.1%, 社団法人 338, 8.1%)で全体の52.2%を占めており、続いて土地開発公社が 1,411公社(33.8%)となっている。

地方公社総覧 17～18頁

## 第2図 地方公社の法人形態



地方公社総覧 19頁



第三セクターは一般に各種公社のうち、商法法人として組織された民間主導型の公私混合資本結合形態の企業を指し、株式会社又は有限会社の組織形態をとる企業である。

地方公社等の出資形態及び規模別、業種別分類を示すと、次の通りである。

第3表 地方公社に対する出資金

区 分	地方公社 の資本金 (基本財産) 総額	地方公共 団体出資 額	民間間 出資額	地方公 社の数	1 公社 当たり 平均資 本金 (基本 財産) A/D	1 公社 当たり 平均地 方公共 団体出 資額 B/D	1 公社 当たり 平均民 間出資 C/D	地方公 共団体 出資比 率 B/A	民間出 資比率 C/A
	A	B	C	D					
都道府県	百万円 378,264	百万円 298,412	百万円 60,828	1,296	百万円 292	百万円 230	百万円 47	% 78.9	% 16.1
指定都市	63,375	45,396	17,978	230	276	197	78	71.6	28.4
市 町 村	47,741	32,190	12,382	2,648	18	12	5	67.4	25.9
計	489,380	375,998	91,188	4,174	117	90	22	76.8	18.6

(注)

地方公共団体及び民間の出資以外に国・特殊法人等の出資等があるため、B欄とC欄の計は必ずしもA欄と一致しない。

地方公社に対する出資金の総額 4,894億円のうち、地方公共団体（当該設立地方公共団体のほか、その他の地方公共団体も含む。）からの出資額は 3,760億円で、全体の76.8%を占めている。一方、民間からの出資の受入れは、912億円(18.6%)となっている（この他、国・特殊法人等からの地方公社への出資等がある。）。

また、1 公社当たりの平均資本金（基本財産）額は 117百万円であり、うち地方公共団体の出資額は90百万円、民間出資額は22百万円となっている。

地方公社総覧 20～21頁

第4表 資本金（又は基本財産）の規模別地方公社数

区 公	都道府県	指定都市	市 町 村	計
100 万円未満	19 ( 1.5 )	2 ( 0.9 )	56 ( 2.1 )	77 ( 1.8 )
100 万円以上 500 万円未満	196 (15.1)	23 (10.0)	765 (28.9)	984 (23.6)
500 万円以上 1 千万円未満	118 ( 9.1 )	18 ( 7.8 )	997 (37.7)	1,133 (27.2)
1 千万円以上 2 千万円未満	209 (16.1)	61 (26.5)	440 (16.6)	710 (17.0)
2 千万円以上 3 千万円未満	103 ( 7.9 )	32 (13.9)	113 ( 4.3 )	248 ( 5.9 )
3 千万円以上 5 千万円未満	89 ( 6.9 )	22 ( 9.6 )	88 ( 3.2 )	197 ( 4.7 )
5 千万円以上 1 億 円 未 満	123 ( 9.5 )	21 ( 9.1 )	85 ( 3.2 )	229 ( 5.5 )
1 億 円 以 上 3 億 円 未 満	192 (14.8)	23 (10.0)	79 ( 3.0 )	294 ( 7.0 )
3 億 円 以 上 5 億 円 未 満	107 ( 8.3 )	7 ( 3.1 )	18 ( 0.7 )	132 ( 3.2 )
5 億 円 以 上	140 (10.8)	21 ( 9.1 )	9 ( 0.3 )	170 ( 4.1 )
計	1,296 (1100.0)	230 ( 100.0 )	2,648 ( 100.0 )	4,174 (10.00)

地方公社の資本金（基本財産）の規模別の状況をみると、500万円以上1千万円未満のものが1,133公社（27.2%）で最も多く、100万円以上500万円未満のものが984公社（23.6%）、1千万円以上2千万円未満のものが710公社（17.0%）となっている。

地方公社総覧 22～23頁

第5表 出資割合別地方公社の数

区 分	地方公共団体 全額出資法人	地方公共団体 25% 以上出資法人	計
1 地域・都市開発関係	1,699(94.3)	102( 5.7)	1,801(100.0)
2 住宅・都市サービス関係	123(73.2)	45(26.8)	168(100.0)
3 観光・レジャー関係	107(39.9)	161(60.1)	268(100.0)
4 農 林 水 産 関 係	83(17.6)	389(82.4)	472(100.0)
5 商 工 関 係	80(33.8)	157(66.2)	237(100.0)
6 社会福祉・衛生関係	180(57.0)	136(43.0)	316(100.0)
7 運 輸 ・ 道 路 関 係	63(41.7)	88(58.3)	151(100.0)
8 教 育 ・ 文 化 関 係	274(64.8)	149(35.2)	423(100.0)
9 公害・自然環境保全関係	17(40.5)	25(59.5)	42(100.0)
10 そ の 他	144(48.6)	152(51.4)	296(100.0)
計	2,770(66.4)	1,404(33.6)	4,174(100.0)

(注) ( )内は構成比(%)

調査対象の地方公社を地方公共団体の出資割合別にみると、全国 4,174公社のうち、2,770公社(66.4%)が一つの地方公共団体が全額出資しているものであり、残り 1,404公社(33.6%)が一つの地方公共団体が25%以上出資(全額出資を除く。以下同じ。)している地方公社となっている。

これを業種別にみると、一つの地方公共団体が全額出資している地方公社の割合が多いのは、地域・都市開発関係94.3%、住宅・都市サービス関係73.2%、教育・文化関係64.8%等であり、逆に少ないのは、農林水産関係17.6%、商工関係33.8%、観光・レジャー関係39.9%等である。

地方公社総覧 16～17頁

地方公社等は4,174社(58年調)、当資金等は4,994億円(うち民間資本912億円、その他222億円)にのぼる。そのうち、第三セクターは497社(株式会社484社、有限会社13社)出資額は115,218(百万円)うち民間出資58,289(百万円)で又当該法人に出資している地方公共団体数は約 717 団体とな<sup>(3)</sup>っている。

かかる地方公社及び第三セクターによる法人は、独立の法人組織をとると同時に、運営における自主性が容認され、ここに地方自治体等の出資を媒介とした受委託責任が発生するのである。しかし、地方公社が独立の法人として、その理事者の責任で地方自治体や地方議会の直接的な統制をうけることなく「とくに自治体と住民との関係における会計責任などについて明確な経理公開等規定がなく、公社の経理がずさんに流れ易く、経営破綻を招来して自治体財政に負担をかける危険も大きい<sup>(4)</sup>」と述べられるごとく、公的出資から派生する公信用の上に構築された公社及び第三セクターの監査の重要性が認識されるのである。

第三セクターは商法上の法人として法人型出資形態をとる閉鎖性会社として位置付けられ、監査は商法規定に準拠して実施され、今時、商法上問題提起<sup>(5)</sup>されている閉鎖会社における監査が適用されることとなるのである。

民法上法人及び特殊法人に係わる監査は、臨調答申においても論議されているごとく、監査は、法人監事による監査が主要なる監査として位置付けられているが、法人監事による監査は、内部監査的性格が濃く、監事の独立性又、専門性において、形式化し実効性に問題が存するのである。地方公社等に外部監査性と専門性を賦与する方策として、「新たに、法人又は主務大臣の委嘱を受けた民間の機関が外部監査又は経営診断を行う制度を導入する。この外部監査又は経営診断の対象となる法人は、原則として大規模かつ事業的経営を行っている法人とするが、必要によりその他の法人についても行う<sup>(6)</sup>」と述べられる外部監査による専門性と独立性の導入をはかるか、又は「監事監査は基本的には維持し、その有効化を図るべきであるが、小規模の特殊法人等については、数法人を共管する監事制度の導入を検討する<sup>(7)</sup>」と述べられるごとく、共同監査による独立性と専門性の確保を指向し、監査の実効性を高め且、経済的負担の軽減化を図る施策が検討されるのである。

かかる監査の形骸化に対処する施策は、商法上の法人会社において「大小会社区分立法」に係わる監査問題としても提起され、監査機能の強化策として、監査の共同化（共同監査会社——第三セクター方式）による監査の制度化<sup>(8)</sup>が検討されるべきである。

(注)

- (1) 経済企画庁編『経済社会基本計画——活力ある福祉社会のために——』45頁。
- (2) 藤田武夫『現代日本地方財政史』中巻 253頁。
- (3) 地方公社総覧(59年版) 234～249頁より算出。
- (4) 藤田武夫『上掲書』257頁。
- (5) 拙稿「小規模閉鎖会社と監査」『経済学部論集』第4巻2号参照。
- (6) 『臨調最終提言』461～462頁。
- (7) 『臨調最終提言』462頁。
- (8) 拙稿「前掲論文」10頁。

#### 4. 結 語

第三セクター、公私混合資本結合方式による企業形態に起因する会計及び監査は、公的資本に由因する公的信用に主たる基礎をおく会計及び監査体系を構築しているのが現状である。それ故に、企業形態における私法人性と公的資本の帰属性から派生する第三セクターの認識における虚構性<sup>(1)</sup>に、本来在るべき会計及び監査の論理が希釈化され制度化されているのが現状である。

本来、資本結合方式における拠出資本主体の構造は、会計及び監査の論理と直接的因果関係の下に認識される要素とはなりえないのである。唯、第三セクターにおいては、資本拠出者の一員としての公的出資が結果として公的信用を基盤とした企業として位置付けられ(民の論理として)会計及び監査規定の不整備、不統一性を温存する結果となっているのである。「特殊法人の会計処理等に関する研究結果報告書」はかかる動向に対する警鐘であると同時に公資本の社会性認識への転換を促すこととなり、その結果会計及び監査規定の整備拡充を指向することとなったのである。

(注)

- (1) 第三セクターに対する「民間の論理」の一端として、事業につき合っておけば、関連事業に関する投資機会等、利害の情報サービスを受けることができる。倒産することがない。政府等公共部門とのつき合いは、本業の経営上便宜が得られ易い。

(昭和59年9月30日)